



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 2

GZ. RV/0443-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Josef Vergeiner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Lienz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, welche er nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte. Mit 30.6.2001 gab er den Betrieb auf und erklärte bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit im Kalenderjahr 2001 einen Betrag in Höhe von 1.253.222 S, welcher sich aus dem laufenden Gewinn (884.527 S), dem Übergangsgewinn von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (314.849 S) und dem Betriebsaufgabegewinn mit 53.846 S zusammensetzt. Der Betriebsaufgabegewinn wurde zufolge eines Antrages in der Beilage zur Einkommensteuererklärung gem. § 24 Abs. 6 EStG 1988 ohne Erfassung der stillen Reserven im Betriebsgebäude ermittelt, da neben den übrigen Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 auch jene der Vollendung des 60. Lebensjahres und der Einstellung der Erwerbstätigkeit vorlägen.

Hinsichtlich des Übergangsgewinnes (314.849 S) von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 begehrte der Bw. durch entsprechenden Eintrag in die Einkommensteuererklärung 2001 die Anwendung des Hälftesteuersatzes gem. § 37 EStG 1988 und führte in der Erklärung weiters an, dass der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe des Aufgabegewinnes auszuscheiden sei. Auf telefonischen Vorhalt des Finanzamtes teilte der steuerliche Vertreter mit e-mail vom 4.7.2003 mit, dass im gegenständlichen Fall eine Betriebsaufgabe und keine Veräußerung vorliege. Im § 24 EStG 1988 werde zwischen Veräußerung und Aufgabe des Betriebes unterschieden. Die Anwendung des Freibetrages iSd § 24 EStG 1988 in Höhe EUR 7.267,28 sei deshalb gerechtfertigt, weil der Freibetrag für den Aufgabegewinn beantragt worden sei. Im § 24 Abs. 4 EStG 1988 werde festgelegt "...steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes ...", während der Ausschluss im § 24 Abs. 4 EStG 1988 nur für die Veräußerung (nicht für die Aufgabe) gelte.

Das Finanzamt erließ daraufhin mit 11.7.2003 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 und wich von der Erklärung dahingehend ab, dass es die Gewährung des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 für den Aufgabegewinn versagte und statt dessen sowohl den Übergangsgewinn als auch den Aufgabegewinn mit dem halben Steuersatz gem. § 37 EStG 1988 besteuerte. Zur Begründung führte es aus, dass der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 gestrichen und die Progressionsermäßigung gewährt worden sei, da sowohl der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 als auch die Progressionsermäßigung beantragt wurden.

Mit Schriftsatz vom 18.7.2003 erhab der steuerliche Vertreter des Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 und begründete seine Eingabe damit, dass für den Betriebsaufgabegewinn der Freibetrag in Höhe von € 3.913,14 zu gewähren sei, weil für den Betriebsaufgabegewinn kein Hälftesteuersatz beantragt wurde. Nur dann wäre der Freibetrag für den Betriebsaufgabegewinn ausgeschlossen, wenn für den Betriebsaufgabegewinn der Hälftesteuersatz zur Anwendung komme. Mit Schreiben vom 18.8.2003 stellte der Bw. den Eventualantrag auf Anwendung des Hälftesteuersatzes, sollte der Aufgabefreibetrag nicht gewährt werden und fügte den Literaturhinweis an, wonach Doralt die Rechtsauffassung vertrete, dass der Aufgabefreibetrag unabhängig von der steuerbegünstigten Übergangsgewinnbesteuerung sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21.8.2003 als unbegründet ab. Die gesetzliche Ausschlussbestimmung des § 24 EStG 1988 für den Fall der Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 unterscheide nicht zwischen Veräußerungs-, Betriebsaufgabe- und Übergangsgewinnen. Der Bezug auf § 37 Abs. 5 EStG 1988 bewirke den Ausschluss der Anwendung des Freibetrages gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988, sobald § 37 Abs. 5 EStG 1988 in Anspruch genommen werde. Nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 seien außerordentliche Einkünfte "Veräußerungs- **und Übergangsgewinne**, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird ..." und die weiteren angeführten Voraussetzungen zuträfen. Im Berufungsfall sei der begünstigte Steuersatz auch für den Betriebsaufgabegewinn ohne Antrag gewährt worden. Der Eventualantrag sei im Berufungsverfahren nachgeholt worden.

Daraufhin stellte der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 27.8.2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Vorlageantrag). Die gleichzeitig gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gem. § 284 BAO sowie die Entscheidung über die Berufung durch des gesamten Berufungssenat gem. § 282 BAO wurden am 18.12.2003 schriftlich zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 37 Abs. 1, zweiter Teilstrich, EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. 201/1996 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs. 5 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne außerordentliche Einkünfte, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder

aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. 201/1996 ist der Veräußerungsgewinn, der nach Abs. 1 dieser Bestimmung sowohl bei der Veräußerung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen als auch bei der Aufgabe eines (Teil-)Betriebes erzielt wird, nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes 100.000 S und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 100.000 S übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall die Frage, ob die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 für einen allfälligen Übergangsgewinn bereits den Ausschlussgrund des zweiten Falles des § 24 Abs. 4 EStG 1988 auslöst und demnach der Freibetrag für den Aufgabegewinn nicht mehr zusteht.

Den Gesetzesmaterialien zufolge wurde mit der im Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996, geschaffenen Neuregelungen von § 24 EStG 1988 und § 37 EStG 1988 das Ziel verfolgt, die steuerliche Berücksichtigung der Zusammenballung von Einkünften in bestimmten Fällen auf eine völlig neue Grundlage zu stellen. Für den Bereich der auch weiterhin durch Progressionsermäßigung begünstigten Fälle wird in den Erläuternden Bemerkungen zu § 24 EStG 1988 (EB) ausgeführt: "Neu ist, dass die Progressionsermäßigung nur auf Antrag zu gewähren ist. Dies ist für Veräußerungsgewinne deshalb von Bedeutung, weil in bestimmten Konstellationen die Sofortbesteuerung für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Insbesondere kommt nur dann der Freibetrag von 100.000 S (bei Mitunternehmeranteilen oder Teilbetrieben in anteiligem Ausmaß) weiterhin zum Abzug. Dadurch werden geringfügige Veräußerungsgewinne entlastet." Die Halbsatzbegünstigung für Veräußerungs- und Übergangsgewinne in jenen Fällen, bei denen von Gesetzes wegen eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit unterstellt wird (§ 37 Abs. 5 EStG 1988), ist nach den EB antragsgebunden, damit der Steuerpflichtige für geringfügige Veräußerungsgewinne den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 beanspruchen kann.

Die Intention des Gesetzgebers war es sohin, in Bezug auf den Veräußerungsgewinn ein Wahlrecht zwischen den Begünstigungen einer Progressionsermäßigung nach § 37 EStG 1988 oder der sachlichen Steuerbefreiung nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 zu schaffen, indem die Progressionsermäßigungen antragsgebunden gestaltet und die kumulierte Inanspruchnahme beider Begünstigungsarten ausgeschlossen wurde. Die Bestimmungen des § 24 EStG 1988 selbst lassen in ihren wesentlichen Eckpunkten, nämlich der Definition des Veräußerungsgewinnes (Abs. 1) und der Verankerung des Freibetrages (Abs. 4), eine Gleichbehandlung der Betriebsveräußerung und der Betriebsaufgabe erkennen. Die Einräumung der sachlichen Steuerbefreiung in § 24 Abs. 4 EStG 1988 schließlich ist an den "Veräußerungsgewinn" geknüpft, welcher schon definitionsgemäß den Aufgabegewinn jedenfalls mitumschließt. Die wörtliche Interpretation des zweiten Falles der Ausschlussbestimmung in § 24 Abs. 4 EStG 1988, wonach eine kumulierte Inanspruchnahme der Begünstigungen nach § 37 EStG 1988 und nach § 24 EStG 1988 lediglich im Fall der Veräußerung, nicht jedoch im Fall einer Betriebsaufgabe untersagt sei, käme daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates einer unsachlichen Differenzierung gleich.

In der Literatur wird, soweit sie sich mit dieser Rechtsfrage auseinandersetzt, die wörtliche Interpretation des zweiten Falles des Ausschließungstatbestandes nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 ebenfalls als zu sinnwidrigen Ergebnissen führend abgelehnt. Gerade die Konsequenz, dass bei wörtlicher Auslegung bei Betriebsaufgaben, die unter § 37 Abs. 5 EStG 1988 fallen, der Freibetrag trotzdem zur Anwendung gelangen müsste, weil nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 zweiter Teilstrich der Freibetrag nur bei der "Veräußerung" ausgeschlossen sei, führen V. Doralt/Kohlbacher (Besteuerung der Betriebsveräußerung, S. 125 f. mit Hinweis auf Doralt, "Der Veräußerungsfreibetrag – undurchsichtig und widersprüchlich" in RdW 1998, 160) zu dem Schluss, dass einer inhaltlichen Interpretation der Vorzug zu geben sei. Weiters wird betont, dass trotz unterschiedlichen Wortlautes inhaltliche Unterschiede zwischen der Ausschlussbestimmung nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 erster Teilstrich ("Der Freibetrag steht nicht zu, - wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird") und der hier gegenständlichen Begrenzung ("Der Freibetrag steht nicht zu, ... - wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt ...") offensichtlich nicht beabsichtigt sind (Quatschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 158, FN 10). Weder ist auch danach die Wahlmöglichkeit an sich eingeschränkt, noch wird der Antrag auf die Halbsatzbegünstigung als Verzicht auf den Freibetrag bloß für einen Teilbereich von Veräußerungsgewinnen angesehen.

Die erste Instanz vertritt in der Berufungsvorentscheidung die Rechtansicht, dass zufolge der Wortfolge "Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne...." im ersten Satz der Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 bei der Beurteilung der Zuerkennung der Halbsatzermäßigung Veräußerungs- und Übergangsgewinne als Einheit zu betrachten seien. Eine Inanspruchnahme des Halbsatzes für den Übergangsgewinn zöge demnach zwingend eine Begünstigung des Veräußerungsgewinnes nur in Form der Halbsatzermäßigung nach sich.

Einem solchen Verständnis des Bindewortes "und" in der zitierten Wortfolge stehen jedoch die eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen der Begünstigungsvorschriften der §§ 24 Abs. 4 und 37 Abs. 5 EStG 1988 entgegen. Der Steuerbefreiung nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 unterliegen nur Veräußerungsgewinne. Der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 hingegen sind neben den Veräußerungsgewinnen auch die mit einer begünstigten Veräußerung oder Aufgabe zusammenhängenden Übergangsgewinne zugänglich. Eine Entscheidungsalternative besteht sohin lediglich in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Veräußerungsgewinne, während bei Übergangsgewinnen allein die Steuererleichterung im Wege der Halbsatzbegünstigung eingeräumt wurde, sodass in § 37 Abs. 5 EStG 1988 nur die Halbsatzbegünstigung für Veräußerungsgewinne dem Antragsprinzip unterworfen wurde (Quantschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 158, FN 11). Der Umstand, wonach der Gesetzgeber in der Einräumung der Begünstigungen von Veräußerungs- und Übergangsgewinnen differenziert vorgegangen ist, ist weiters aus § 37 Abs. 5 EStG 1988 letzter Satz erkennbar, worin die Inanspruchnahme der Progressionsermäßigung für einen Veräußerungsgewinn gegenüber jener für einen Übergangsgewinn an die weitere Voraussetzung geknüpft wurde, dass seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Der Gesetzgeber schreibt somit selbst eine unterschiedliche Behandlung der beiden Gewinnarten vor und geht davon aus, dass die Frage nach der Zuerkennung der Progressionsermäßigung für Veräußerungs- und Übergangsgewinne allein schon aus den in § 37 Abs. 5 EStG 1988 bestimmten Voraussetzungen getrennt und durchaus auch unterschiedlich zu lösen ist (Doralt, EstG⁶, Tz 43 zu § 37; Quantschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 158).

Die vom Gesetzgeber ausdrücklich als Begünstigungserweiterung eingeräumte Entscheidungsalternative bei Veräußerungsgewinnen und die nur mehr für die besonderen Betriebsbeendigungsfälle des § 37 Abs. 5 EStG 1988 vorgesehene Begünstigung für Übergangsgewinne sind nur bei getrennter Behandlung von Übergangs- und

Veräußerungsgewinnen gewährleistet. Die Begünstigung von Übergangsgewinnen in § 37 Abs. 5 EStG 1988 ist nämlich ohne die Anknüpfung an einen Antrag eingeräumt. Bei einheitlicher Zu- oder Aberkennung der Progressionsermäßigung bliebe damit das in Bezug auf die Veräußerungsgewinne normierte Antragserfordernis vom Blickwinkel des § 37 Abs. 5 EStG 1988 aus ohne Anwendungsbereich. Im Ergebnis wäre das Wahlrecht zwischen der Begünstigung nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 und jener nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 immer dann zwangsläufig zu Gunsten der Halbsatzbegünstigung konsumiert, wenn mit der Betriebsveräußerung oder –aufgabe auch ein Übergangsgewinn zu ermitteln ist. Dies käme einer vom Gesetzgeber nicht gewollten und den Normen nicht erschließbaren faktischen Einschränkung des Wahlrechtes auf jene Fälle gleich, in denen der Steuerpflichtige bereits die laufenden Gewinne vor der Betriebseinstellung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 ermittelt hat.

Demgegenüber ist nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 der Steuerfreibetrag auf den Veräußerungsgewinn immer dann zu gewähren, wenn kein Antrag auf Anwendung der Halbsatzbegünstigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 gestellt wurde. Bei einheitlicher Zu- oder Aberkennung der Progressionsermäßigung für beide Gewinnarten würde mit der Entscheidung für die Steuerbefreiung und dem Unterlassen der Antragstellung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 der Verzicht auf eine Begünstigung des Übergangsgewinnes unterstellt und die Begünstigung für Übergangsgewinne ausgehöhlt. In Anbetracht dessen, dass die Begünstigung für Übergangsgewinne von Gesetzes wegen aber ohne Antrag und damit bei Vorliegen der Voraussetzungen jedenfalls zu gewähren ist, entstünden somit bei der von der ersten Instanz vertretenen Auslegung unlösbare Widersprüche zu den konkreten Regelungen und dem beabsichtigten Inhalt der Bestimmungen.

Aus der getrennten Behandlung begünstigter Übergangsgewinne von einer möglichen Begünstigung von Veräußerungsgewinnen im Bereich des § 37 Abs. 5 EStG 1988, der Beschränkung der Freibetragsbegünstigung nur auf Veräußerungsgewinne und dem korrespondierenden Antragsrecht in § 37 Abs. 5 EStG 1988 kann demgegenüber eine gesetzliche Verankerung der getrennten Behandlung der Gewinne auch in Verbindung mit § 24 Abs. 4 EStG 1988 abgeleitet werden, wodurch die Möglichkeit eröffnet ist, für den Übergangsgewinn den halben Steuersatz und für den Veräußerungsgewinn den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Anspruch zu nehmen (Doralt, EstG⁶, Tz. 41 zu § 37, Kofler/Urnik in Bertl/Djanani/Kofler, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, S. 822 f.). Wie der steuerliche Vertreter in der Berufungsschrift daher zu Recht vorbringt, wäre unabhängig von der Halbsatzbegünstigung des Übergangsgewinnes der Freibetrag für den

Aufgabegewinn nur dann ausgeschlossen, wenn für den Aufgabegewinn ein Antrag nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 gestellt worden wäre. In der Begründung zur Berufungsverfahrensentscheidung wird ausgeführt, dass im Rahmen der Veranlagung die Halbsatzbegünstigung auch ohne Antrag gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988 für den Aufgabegewinn gewährt und der Eventalantrag nunmehr im Berufungsverfahren nachgeholt worden sei. Damit geht letztlich auch die erste Instanz davon aus, dass unabhängig von einer Begünstigung des Übergangsgewinnes die - den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 ausschließende - Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 auf den Aufgabegewinn nur bei Vorliegen eines entsprechenden Antrages zulässig ist.

Nach der von der Erstinstanz vertretenen Ansicht hätte die Alternative der Geltendmachung des Steuerfreibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 im Streitfall nicht bestanden, der Bw. blieb aktenkundig bei seiner Entscheidung, für den Aufgabegewinn den Steuerfreibetrag in Anspruch zu nehmen. Ungeachtet des - ausdrücklich als Eventalantrag für den Fall der Nichtgewährung des Aufgabefreibetrages - gestellten Antrages nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 war der Berufung sohin im Sinne des Berufungsantrages statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 12. Jänner 2004